

AUFsätze

ist, und Einkünfte, die Betriebsstätten in Staaten oder Gebieten außerhalb der EU oder des EWR zuzurechnen sind, generell angenommen. Nicht sachgerecht ist die Ausnahme von der Nicht-

51 Aus der Formulierung in Nr. 3 lit. a des BMF-Schrb. v. 8. 1. 2007, IV B 4 – S 1351 – 1/07, „für Einkünfte, die nur aufgrund des § 7 Abs. 6 AStG hinzu-rechnungspflichtig sind“ könnte geschlossen werden, dass die Ausnahme von der Nicht-Feststellung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 18 AStG nicht bei der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter und dem Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung gilt. Besteht bereits eine Mehrheitsbeteiligung i. S. des § 7 Abs. 1 AStG, so geht § 7 Abs. 1 AStG der Vorschrift des § 7 Abs. 6 AStG vor, vgl. *Wassermeyer*, (Fn. 5), § 7 Tz. 8.5 (Aug. 2004), Tz. 112 (Aug. 2004).

Feststellung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 6 AStG. Die Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter ist kein Missbrauch im Sinne der *Cadbury Schweppes*-Entscheidung, wenn die Zwischengesellschaft über wirtschaftliche Substanz verfügt⁵².

52 Vgl. EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, <http://curia.europa.eu>, Tz. 51, 55, 75.

Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils *Meilicke*, in diesem Heft S. 247

Von Prof. Dr. Michael Lang, Wien*

Das Urteil des EuGH vom 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, enthält auf den ersten Blick kaum Überraschungen. Der EuGH ist den Schlussanträgen der Generalanwältin *Stix-Hackl* im Ergebnis gefolgt¹: Die Art 56 EG und 58 EG stehen einer Steuerregelung entgegen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, die nach Maßgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat. Die zeitlichen Wirkungen seines Urteils hat der EuGH nicht eingeschränkt. Dabei hat er sich über die Schlussanträge von Generalanwalt *Tizzano* hinweggesetzt² und ist ebenfalls dem Entscheidungsvorschlag der Generalanwältin *Stix-Hackl* gefolgt. Der EuGH hat allerdings eine eigenständige Begründung gewählt, die von jener der Generalanwältin abweicht. Die Konsequenzen sind weitreichend, sodass sie eine nähere Analyse verdienen. Das Urteil soll auch Anlass sein, jene Rechtsprechung, auf der *Meilicke* aufbaut, kritisch zu beleuchten.

1. Die Zulässigkeit der Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen

Der EuGH hat in *Meilicke* zunächst – in dieser Hinsicht durchaus den Schlussanträgen von Generalanwalt *Tizzano* und Generalanwältin *Stix-Hackl* folgend³ – seine ständige Rechtsprechung bestätigt, wonach seine Vorabentscheidungsurteile bis

zum Inkrafttreten der auszulegenden Gemeinschaftsrechtsnorm zurückwirken, Beschränkungen dieser zeitlichen Wirkungen aber ausnahmsweise zulässig sind⁴: „Nach ständiger Rechtsprechung wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 234 EG vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschriften betreffenden Streit vorliegen Der Gerichtshof kann sich nur ausnahmsweise gemäß dem der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit veranlasst sehen, die Möglichkeit für alle Betroffenen einzuschränken, sich auf eine von ihm vorgenommene Auslegung einer Bestimmung zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen“

In *Meilicke* hat der EuGH nicht näher ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen die „in gutem Glauben begründeten Rechtsverhältnisse in Frage“ gestellt werden können. Andere Urteile enthalten nähere Hinweise⁵: „Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen“ Vor allem die zuletzt genannte Voraussetzung ist in mehrfacher Hinsicht problematisch: Zwar betont der EuGH in ständiger Rechtsprechung, dass die finanziellen Konsequenzen einer Vorabentscheidung für einen Mitgliedstaat für sich allein nie die zeitliche Begrenzung der Wirkungen des betreffenden Urteils rechtfertigen können⁶. Die schwersten Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht würden dann nämlich günstiger behandelt werden, da gerade diese die bedeu-

* Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. – Richard Lyal, Mag. Sabine Heidenbauer, LL.M., und Mag. Birgit Stürzlinger danke ich herzlich für die Diskussion des Manuskripts und für wertvolle Anregungen, Frau Stürzlinger auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

1 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*.

2 Schlussanträge des GA *Tizzano* v. 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke ua*.

3 Schlussanträge des GA *Tizzano* v. 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 32; Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 34.

4 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 34 f.

5 EuGH v. 28. 9. 1994, C-57/93, *Vroege*, Slg 1994, I-04541, Rn. 21; EuGH v. 12. 10. 2000, C-372/98, *Cooke*, Slg 2000, I-8683, Rn. 42; EuGH v. 10. 1. 2006, C-402/03, *Skov*, Slg 2006, I-199, Rn. 51; EuGH v. 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Slg 2006, I-3039, Rn. 55; EuGH v. 5. 10. 2006, C-290/05, *Akos Nádasdi*, Rn. 63; EuGH v. 18. 1. 2007, C-313/05, *Maciej Brzezinski*, Rn. 56.

AUFsätze

tendsten finanziellen Auswirkungen für die Mitgliedstaaten haben könnten⁷. Dennoch spielt die Höhe des durch ein EuGH-Urteil entstehenden Steuerausfalls in der Rechtsprechung des EuGH keine unbedeutende Rolle⁸.

Die finanziellen Auswirkungen von Vorabentscheidungsurteilen sind kaum zu berechnen. Fraglich ist schon, ob die *betreffende Regierung* den erwarteten Steuerausfall seriös prognostizieren kann⁹. Die völlig unterschiedlichen Zahlen, die die deutsche Bundesregierung in verschiedenen Phasen des EuGH-Verfahrens *Meilicke* vorgelegt hat¹⁰, sind ein anschauliches Beispiel dafür, mit welchen Schwierigkeiten diese Berechnungen offenbar verbunden sind¹¹. Die Regierungen sind jedenfalls regelmäßig nicht in der Lage, Nachweise über die möglichen finanziellen Auswirkungen eines Urteils in einer für die anderen Verfahrensparteien nachvollziehbaren Weise zu führen. Dazu müssten sie ggf. nämlich Einblick in die relevanten Steuerakten gewähren können. Zumindest gegenüber den Steuerpflichtigen und deren Vertretern würde dies aber auf Grund des Steuergeheimnisses auf Schwierigkeiten stoßen¹².

Angesichts der Entwicklung der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern ist es für die Regierungen der Mitgliedstaaten noch schwieriger geworden, die möglichen finanziellen Konsequenzen eines Vorabentscheidungsurteils abzuschätzen¹³: In den Anfängen der Rechtsprechung zu den direkten Steuern hat der EuGH in erster Linie Urteile zu fällen gehabt, auf Grund derer die nationale Rechtsvorschrift des Ausgangsverfahrens sich entweder als gemeinschaftsrechtswidrig oder – seltener – als gemeinschaftsrechtskonform erwiesen hat. In letzter Zeit hat der EuGH im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten viel öfter Rechtfertigungen für unterschiedliche Behandlungen akzeptiert und dadurch häufiger die Verhältnismäßigkeitsprüfung angewendet. Auf diese Weise gelangt er zu differenzierenden Ergebnissen, nach denen die betroffenen nationalen Rechtsvorschriften nur unter bestimmten Bedingungen gemeinschaftsrechtlich Bestand haben. Diese Verhältnismäßigkeitsprüfung verlangt letztlich eine Abwägungsentscheidung des EuGH, in die auch richterliche Eigenwertung einfließt. Die im Schrifttum geführte Diskussion zu *Marks & Spencer* zeigt eindrucksvoll, dass diese Abwägungsentscheidungen unterschiedlich ausfallen können¹⁴: In *Marks & Spencer* war es für den EuGH

ausreichend, dass der Verlust der Tochtergesellschaften in deren Ansässigkeitsstaat irgendwann – und wenn auch Jahre später – verwertet werden kann, um den Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft auszuschließen¹⁵. Die weniger einschneidende Maßnahme, die in einem sofortigen Verlustabzug mit einer nachfolgenden Nachversteuerung in Gewinnjahren bestanden hätte und die ebenfalls gewährleistet hätte, dass es zu keiner doppelten Verlustverwertung kommen kann, hatte der EuGH erst gar nicht in Betracht gezogen¹⁶.

Marks & Spencer ist auch ein Beispiel dafür, dass die Konsequenzen eines EuGH-Urteils für das nationale Steuerrecht alles andere als eindeutig sein können: Aus dem Urteil wurde gelegentlich abgeleitet, es würde genügen, dass der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft überhaupt Möglichkeiten der periodenübergreifenden Verlustberücksichtigung zulässt, um im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft den Verlustabzug verwehren zu können¹⁷. Ebenso kam aber auch eine Auslegung in Betracht, wonach dann, wenn sich – möglicherweise erst viele Jahre später – herausstellen sollte, dass keine hinreichenden Gewinne im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft erzielt werden und die Verluste daher trotz bestehender Verlustvortragsmöglichkeit dort nicht verwertet werden können, die Verpflichtung des Staates der Muttergesellschaft, den Verlustabzug zuzulassen, wieder auflebt¹⁸. Die finanziellen Konsequenzen der beiden Auffassungen sind für den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft völlig unterschiedlich.

In Großbritannien war zudem unklar, ob die vom EuGH in *Marks & Spencer* aufgestellten Voraussetzungen bereits in offenen Fällen angewendet werden konnten, oder ob es dazu eines gesetzgeberischen Aktes bedarf, sodass ohne eine derartige gesetzliche Maßnahme die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften jedenfalls abgezogen werden müssen. Erst vor kurzem klärte ein britisches Gericht diese Frage¹⁹. Hätte also die britische Regierung darlegen müssen, welche wirtschaftlichen Konsequenzen das EuGH-Urteil *Marks & Spencer* haben könnte, hätte sie wohl selbst dann, wenn sie den Tenor des Urteils vorausgeahnt hätte, große Schwierigkeiten gehabt, die Prämissen festzulegen, auf deren Basis sie ihre Berechnungen vornimmt. In *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* hat der EuGH selbst darauf hingewiesen, dass es überhaupt erst Sache des vorlegenden Gerichts sein wird zu prüfen, ob „die Ansprüche der Klägerinnen in vollem Umfang begründet“ sind²⁰. Sogar zum Zeitpunkt der Urteilsverkündung durch den EuGH kann es somit alles andere als klar sein, welche finanziellen Folgen für einen Mitgliedstaat sich aus dem Urteil ergeben werden.

Zumindest theoretisch gibt es somit unendlich viele Möglichkeiten, welchen Inhalt der Tenor eines EuGH-Urteils haben kann, und welche Konsequenzen daraus dann für das nationale Recht zu ziehen sind. Die Regierungen müssen ihre Prognosen über die finanziellen Auswirkungen des EuGH-Urteils naturgemäß vor Kundmachung des Urteils anstellen, also zu einem Zeitpunkt, zu dem sie noch nicht wissen können, welche Entscheidung der EuGH tatsächlich treffen wird. Sie haben ihren Antrag hinreichend zu substantiieren. Einerseits verlangt der EuGH, dass die antragstellende Regierung alle Berechnungen für die

6 EuGH v. 11. 8. 1995, verb. Rs. C-367/93 bis C-377/93, *Rodiers ua*, Slg 1995, I-02229, Rn. 48; EuGH v. 19. 10. 1995, C-137/94, *Richardson*, Slg 1995, I-03407, Rn. 37; EuGH v. 13. 2. 1996, C-197/94, *Société Bautiaa*, Slg 1996, I-00505, Rn. 55; EuGH v. 23. 5. 2000, C-104/98, *Johann Buchner*, Slg 2000, I-3625, Rn. 41; EuGH v. 20. 9. 2001, C-184/99, *Grzelczyk*, Slg 2001, I-06193, Rn. 52; EuGH v. 17. 2. 2005, verb. Rs. C-453/02 und C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, Slg 2005, I-1131, Rn. 44; EuGH v. 15. 3. 2005, C-209/03, *Dany Bidar*, Slg 2005, I-2119, Rn. 68; EuGH v. 18. 1. 2007, C-313/05, *Maciej Brzezinski*, Rn. 58.

7 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 16.

8 Vgl. z. B. EuGH v. 5. 10. 2006, C-290/05, *Ákos Nádasdi*, Rn. 64 ff.; EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 129 ff.

9 Dazu *Lang*, *Intertax* 2007, 230 (241).

10 Schlussanträge des GA *Tizzano* v. 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 35; Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 63.

11 Dazu auch *Sedemund*, Anmerkung, IStR 2005, 814 (815); *Seer*, Rechtsprechung des EuGH: Rechtsfolgen- oder Grundfreiheitenbeschränkung, in: Lüdicke (Hrsg.) *Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität* (2006) S. 9 (22f.).

12 Vgl. *Lang*, *Intertax* 2007, 241.

13 Dazu *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) S. 87 ff.

14 Vgl. *Lang*, SWI 2006, 3; *Lang*, ET 2006, 54; *Hey*, GmbHR 2006, 113 (120 f.); *Kofler*, ÖStZ 2006, 48; vgl. auch *Lang*, SWI 2006, 213.

15 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-0837, Rn. 59.

16 Kritisch *Lang*, ET 2006, 54 (61).

17 Vgl. *Lang*, ET 2006, 62 f.

18 Vgl. *Lang*, ET 2006, 62 f.

19 Court of Appeal v. 20. 2. 2007, C3/2006/1125 und C3/2006/1117 [2007] EWCA Civ 117.

20 EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 131.

AUFsätze

verschiedensten Möglichkeiten, wie der Tenor des Urteils aussehen könnte, vorlegt²¹: In *Test Claimants in the FII Group Litigation* hat der EuGH den Antrag auf Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils alleine deshalb abgelehnt, weil „die Regierung des Vereinigten Königreichs einen Betrag genannt hat, der alle von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erhobenen Klagen abdeckt, auf die sich die Vorlagefragen beziehen, und somit von der Hypothese ausgegangen ist – die sich nicht bewahrt hat –, dass die Antworten des Gerichtshofes auf jede dieser Fragen im Sinne der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ausfallen.“ Andererseits ist aber die Zahl der Antwortmöglichkeiten unendlich groß, sodass den Regierungen – streng genommen – nicht erbringbare Nachweise aufgebürdet werden²².

Dazu kommt, dass die Steuerpflichtigen des beim EuGH anhängigen Ausgangsverfahrens im Regelfall gar kein Interesse daran haben müssen, den Darlegungen der Regierungen über die Gefahr schwerwiegender Störungen infolge der Auswirkungen des EuGH-Urteils entgegenzutreten und zu versuchen, die Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des EuGH-Urteils zu verhindern: Jene Steuerpflichtigen, die Anlassfälle des Ausgangsverfahrens sind, werden nach ständiger Rechtsprechung des EuGH von einer derartigen Beschränkung, wenn sie für sie nachteilig wäre, ohnehin ausgenommen²³. Wenn daher Generalanwältin *Stix-Hackl* in ihren Schlussanträgen in *Banca Popolare di Cremona* darauf hinweist, dass „die Banca Popolare ... keine grundsätzlichen Einwände gegen die Festsetzung einer zeitlichen Beschränkung“ hat²⁴, ist die Bedeutung dieses Arguments zu relativieren. Ähnliches gilt auch für die folgende Feststellung der Generalanwältin²⁵: „Der Steuerbetrag, der zurückgefordert werden könnte, ist von der italienischen Regierung auf etwa 120 Milliarden Euro beziffert worden, und diese Zahl ist nicht bestritten worden.“ Im EuGH-Verfahren gibt es eben keine Verfahrenspartei, die ein institutionelles Interesse daran hat, derartigen Behauptungen einer Regierung zu widersprechen²⁶.

Die bei der Entscheidung über die Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils erfolgende Berücksichtigung der sonst befürchteten schwerwiegenden Störungen, die durch das Urteil eintreten können, führt auch zu Widersprüchen: Der EuGH betont nämlich regelmäßig, dass er in einem Vorabentscheidungsurteil nicht über den Inhalt der im Ausgangsverfahren maßgebenden nationalen Rechtsvorschriften und nicht einmal über deren Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht ausspricht²⁷. Der EuGH legt lediglich die vorgelegte gemeinschaftsrechtliche Norm aus. Daher legt er auch darauf wert, dass die Vorlagefrage abstrakt formuliert ist und nicht etwa die Beurteilung einer konkreten nationalen Regelung zum Inhalt hat²⁸. Gegebenenfalls formuliert er deshalb sogar die im Vorabentscheidungsersuchen vorgelegte Frage um²⁹. Die sich aus dem EuGH-Urteil für das nationale Recht ergebenden Konsequenzen hat nämlich das vorlegende Gericht – und nicht der EuGH –

zu ziehen³⁰. Wenn die antragstellende Regierung aber die wirtschaftlichen Auswirkungen eines möglichen EuGH-Urteils beschreibt, muss sie notwendigerweise von einer bestimmten nationalen Rechtslage, auf deren Basis sie diese Prognosen anstellt, ausgehen. Wenn der EuGH über das Vorbringen der Regierung entscheidet, muss er dabei auch implizit die nationale Rechtslage beurteilen. Gerade dies lehnt er aber sonst ab.

2. Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung für alle Mitgliedstaaten?

Generalanwältin *Stix-Hackl* hatte die Auffassung vertreten, dass Beschränkungen der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen nicht für das gesamte Gemeinschaftsgebiet, sondern nur für einen bestimmten Mitgliedstaat erfolgen³¹. Sie hat dabei auf ihre Schlussanträge in der Italien betreffenden Rechtssache *Banca Popolare di Cremona* verwiesen, in denen sie diese Position ausführlicher begründet hatte³²: „Jede vom Gerichtshof ausgesprochene zeitliche Beschränkung und jede Ausnahme davon wird jedoch auf einer Beurteilung der Lage in Italien – Gutgläubigkeit des Staates, Gefahr schwerwiegender Störungen für den Staat und Notwendigkeit wirksamen Rechtsschutzes für sorgfältige Anspruchsteller – beruhen, und diese Beurteilung kann für einen anderen Mitgliedstaat, der ebenfalls eine Steuer mit den gleichen Merkmalen erhoben hat, ganz anders ausfallen. ... Dies bedeutet, dass eine Beschränkung nicht nur zeitlich, sondern eigentlich auch räumlich gelten sollte – was im vorliegenden Fall von gewisser Bedeutung ist, weil aus einigen der zahlreichen bereits in Rechts- und Steuerzeitschriften erschienenen Beiträge zu dieser Rechtssache hervorgeht, dass neben Italien möglicherweise auch ein oder mehrere andere Mitgliedstaaten Steuern erheben, die, zumindest nach Ansicht mancher Verfasser, bestimmte Merkmale mit der IRAP teilen.“

Der EuGH dürfte jedoch gegenteiliger Auffassung sein³³: „Die zeitliche Wirkung der vom Gerichtshof auf ein Ersuchen hin vorgenommenen Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts muss sich ... notwendig nach einem einheitlichen Zeitpunkt bestimmen. Insoweit stellt der Grundsatz, dass eine Beschränkung nur in dem Urteil selbst erfolgen kann, in dem über die erbetene Auslegung entschieden wird, die Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten und der Einzelnen in Ansehung des Gemeinschaftsrechts sicher und erfüllt damit die Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben.“ Der EuGH ging davon aus, dass er die in *Meilicke* angesprochene Rechtsfrage der Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit bereits in *Verkooijen*³⁴ entschieden hatte und eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen daher bereits in diesem Urteil vorgenommen hätte werden müssen, falls die Voraussetzungen dafür gegeben gewesen wären. Dem „Grundsatz der Rechtssicherheit“ und der Forderung nach „Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten“ wäre zwar auch dann entsprochen, wenn der EuGH in *Verkooijen* entschieden hätte, für welche Mitgliedstaaten er die zeitlichen Wirkungen dieses Urteils einschränkt: Jede Regierung eines Mitgliedstaates hätte die Gelegenheit gehabt, eine derartige Beschränkung zu beantragen und darzulegen, warum die Vor-

21 EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 224.

22 Vgl. *Lang*, *Intertax* 2007, 241.

23 Vgl. *Lang*, *Intertax* 2007, 241.

24 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, Rn. 154.

25 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, Rn. 156.

26 *Lang*, *Intertax* 2007, 241; vgl. auch van der *Stok*, *Intertax* 2006, 552 (558).

27 Grundlegend EuGH v. 15. 7. 1964, 6/64, *Flaminio Costa*, Slg 1964, 1253 (1269); EuGH v. 12. 2. 1998, C-366/96, *Cordelle*, Slg 1998, I-00583, Rn. 9.

28 Z. B. EuGH v. 14. 7. 1971, 10/71, *Muller*, Slg 1971, 723, Rn. 7.

29 Z. B. EuGH v. 15. 7. 1964, 6/64, *Flaminio Costa*, Slg 1964, 1268; EuGH v. 14. 7. 1971, 10/71, *Muller*, Slg 1971, 723, Rn. 7.

30 Relativierend allerdings in Hinblick auf die praktischen Auswirkungen *Kokott/Henze*, *NJW* 2006, 177 (178).

31 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 14.

32 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, Rn. 181 f.

33 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 37.

34 EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071.

AUFsätze

aussetzungen im Falle ihres Staates vorliegen. Der Hinweis auf den „einheitlichen Zeitpunkt“ und auf die Gleichbehandlung nicht nur der Mitgliedstaaten, sondern auch „der Einzelnen“ lässt aber eher darauf schließen, dass der EuGH von der Prämisse ausgeht, die zeitlichen Wirkungen eines Urteils nur für das gesamte Gemeinschaftsgebiet einschränken zu können.

Die von Generalanwältin *Stix-Hackl* genannten Argumente, auf die der EuGH nicht eingegangen ist, sind allerdings nicht von der Hand zu weisen: Die Voraussetzungen, unter denen ausnahmsweise eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen eines EuGH-Urteils ausgesprochen werden kann, bestimmen sich überwiegend nach der in einem bestimmten Mitgliedstaat bestehenden Rechtslage. Zwar lässt sich die Frage, ob eine „objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite von Gemeinschaftsbestimmungen“ bestand, an sich ohne Rückgriff auf nationales Recht beantworten: Wird die Unsicherheit hervorgerufen, weil ein früheres Urteil „bei vernünftiger Betrachtung Ungewissheit“ über eine Frage der Auslegung des Gemeinschaftsrechts entstehen hat lassen³⁵ oder auch nur dadurch, dass die maßgebende Gemeinschaftsrechtsnorm „bislang nicht Gegenstand eines Auslegungsurteils aufgrund eines Vorabentscheidungsurteils war“³⁶, kann dies für alle Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ist aber auch erheblich, ob das Verhalten der Kommission geeignet war, den unrichtigen Eindruck vom Inhalt der anzuwendenden Gemeinschaftsrechtsnorm zu verfestigen³⁷, kann der Blickwinkel des jeweiligen Mitgliedstaates von Bedeutung sein. Zwar sind bestimmte Formen der Kommunikation zwischen der Kommission und den Regierungen der Mitgliedstaaten in öffentlich zugänglicher Weise dokumentiert, sodass auch nicht unmittelbar eingebundene Mitgliedstaaten vom Verhalten der Kommission Kenntnis erlangen können. In *EKW* genügte es aber, dass „die österreichische Regierung unwidersprochen aus(geführt hat), Vertreter der Kommission hätten ihr bei den Verhandlungen über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union versichert, dass die Getränkesteuer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei“, damit die „österreichische Regierung aufgrund des Verhaltens der Kommission annehmen“ durfte, „dass die Vorschriften über die Besteuerung alkoholischer Getränke mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar waren“³⁸. Regierungen anderer Mitgliedstaaten, die in diese Gespräche zwischen der Kommission und der österreichischen Regierung nicht eingebunden waren, hätten ihre Gutgläubigkeit nicht auf diese Weise untermauern können.

Noch viel stärker hängen aber die auf Grund eines Vorabentscheidungsurteils befürchteten schwerwiegenden Störungen vom jeweiligen nationalen Kontext ab: Soweit es dabei um budgetäre Auswirkungen geht, kann ein- und derselbe Betrag an Steuerentfall für einen kleineren Mitgliedstaat viel eher zu schwerwiegenden Störungen führen. Das bereits erwähnte Urteil *EKW*, in dem es um eine von Gemeinden erhobene Getränkesteuer ging, macht auch deutlich, dass es darauf ankommen kann, welche Gebietskörperschaft die Steuer erhebt. Wären auch Rechtsverhältnisse, die ihre Wirkungen in der Vergangenheit erschöpft haben, in Frage gestellt worden, hätte dies nämlich nach Auffassung des EuGH „das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen“ erschüt-

tert³⁹. Wäre die Getränkesteuer aber vom Bund vereinnahmt worden, hätte die Verpflichtung zur Rückabwicklung auf dessen Finanzierungssystem wohl viel weniger dramatische Auswirkungen gehabt. Das EuGH-Urteil *EKW* klärt die Auslegung des Art 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie aber unabhängig davon, von welcher Gebietskörperschaft eine Getränkesteuer erhoben wird. Daher ist nicht einsichtig, warum die zeitlichen Wirkungen dieses Urteils auch dann beschränkt sein sollten, wenn das Finanzierungssystem der betreffenden Gebietskörperschaft durch den Entfall von Steuereinnahmen nicht in seinen Grundlagen erschüttert wird.

Wenn man die schwerwiegenden Störungen weniger auf die finanziellen Auswirkungen für den Staatshaushalt bezieht, sondern auf die administrativen Schwierigkeiten, die bei der Rückabwicklung einer Vielzahl von Rechtsverhältnissen auftreten können⁴⁰, ändert dies nichts an der hier geäußerten Kritik: Es bedarf nicht allzu großer Phantasie, um sich eine Getränkesteuer eines Mitgliedstaates vorzustellen, die nur von ganz bestimmten alkoholischen Getränken erhoben wird und nur einen kleinen Kreis von Veräußerern und Abnehmern betrifft. Dass auch in dieser Konstellation die inhaltlichen Vorgaben des Urteils *EKW* maßgebend wären, ist nicht zu bestreiten. Die Rechtfertigung, die zeitlichen Wirkungen des Urteils zu beschränken, wäre aber in diesem Fall höchst zweifelhaft, wenn in einem Mitgliedstaat bloß wenige Rechtsverhältnisse betroffen sind, deren Rückabwicklung ohne größere Schwierigkeiten bewältigt werden könnte.

Die von Generalanwältin *Stix-Hackl* vorgeschlagene Alternative, die zeitliche Wirkung eines Urteils für jeden Mitgliedstaat individuell zu beschränken⁴¹, ist jedoch auch nicht unproblematisch. Dies kann wiederum am Beispiel des Urteils *EKW* gezeigt werden: Die österreichische Getränkesteuer war zwar bundesgesetzlich determiniert, ihre nähere Ausgestaltung konnte jedoch durch landesgesetzliche Regelungen und Verordnungen der Gemeinden präzisiert werden. Den Gemeinden oblag in den meisten Bundesländern auch die Entscheidung darüber, ob sie überhaupt Getränkesteuer erheben wollten⁴². Bei genauer Betrachtung ging es daher nicht um die österreichische Getränkesteuer, sondern um eine Vielzahl von in Österreich erhobenen Getränkesteuern. Die wirtschaftlichen Auswirkungen des Entfalls von Steuereinnahmen trafen auch die einzelnen Gemeinden unterschiedlich, je nachdem wie groß das Getränkesteueraufkommen jeweils war, und welche anderen finanziellen Mittel einer Gemeinde zur Verfügung standen. Ob es um eine Vielzahl von Rechtsverhältnissen ging, hing ebenfalls davon ab, wie die Wirtschaftsstruktur einer Gemeinde aussah und wie viele in Betracht kommende Abgabepflichtige es gab. Überzeugender – wenngleich zugegebenermaßen wenig praktikabel – wäre es daher gewesen, für jede Getränkesteuer gesondert zu beurteilen, ob die Wirkungen des EuGH-Urteils *EKW* zeitlich beschränkt werden sollen.

Ähnliche Überlegungen können für die in *Blazit* – und zuvor bereits in *Gravier* – am Prüfstand des EuGH gestandenen Einschreibgebühren von Universitäten und anderen Bildungsein-

35 EuGH v. 4. 5. 1999, C-262/96, *Sürül*, Slg 1999, I-2685, Rn. 110.

36 EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blazit*, Slg 1988, 379, Rn. 29; EuGH v. 4. 5. 1999, C-262/96, *Sürül*, Rn. 109.

37 EuGH v. 8. 4. 1976, 43-75, *Defrenne*, Slg 1976, 455, Rn. 71/73; EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blazit*, Rn. 33.

38 EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, Slg 2000, I-1157, Rn. 56 und 58.

39 EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW*, Rn. 59.

40 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 18. 1. 2007, C-313/05, *Brzezinski*, Rn. 57; kritisch zu derartigen Schwierigkeiten *Vording/Lubbers*, *British Tax Review* 2006, 91 (105). – Zu beachten ist aber, dass bloß „praktische Schwierigkeiten“ überhaupt nicht zu einer Beschränkung der zeitlichen Urteilswirkungen berechtigen: EuGH v. 20. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Rn. 56.

41 Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, Rn. 181 f.; Schlussanträge der GA *Stix-Hackl* v. 5. 10. 2006, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 14.

42 Vgl. *Lang*, *ÖStZ* 2005, 548 (556).

AUFsätze

richtungen angestellt werden⁴³. Der EuGH hat in *Blaizot* die Wirkungen seines Urteils, mit dem er die Erhebung einer Einschreibgebühr bloß von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten, nicht aber von eigenen Staatsangehörigen als gemeinschaftsrechtswidrig erachtet hat, unter anderem mit folgender Begründung zeitlich beschränkt⁴⁴: „Bei dieser Sachlage schließen es zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit aus, eine erneute Sachentscheidung über Rechtsverhältnisse herbeizuführen, deren Wirkungen bereits erschöpft sind, da diese erneute Sachentscheidung das System der Finanzierung des Hochschulunterrichts rückwirkend erschüttern würde und unvorhersehbare Folgen für den ordnungsgemäßen Betrieb der Hochschuleinrichtungen haben könnte.“ Die Auswirkungen auf „das System der Finanzierung des Hochschulunterrichts“ und die „Folgen für den ordnungsgemäßen Betrieb der Hochschuleinrichtungen“ können aber bereits innerhalb Belgiens je nach Universität unterschiedlich sein. Dies hängt nicht zuletzt davon ab, welche finanziellen Mittel einer Universität neben den Beiträgen der aus anderen Mitgliedstaaten stammenden Studierenden noch zur Verfügung stehen und wie viele Studierende letztlich überhaupt aus anderen Mitgliedstaaten kommen. Noch unterschiedlicher können die wirtschaftlichen Auswirkungen sein, wenn Universitäten aus allen Mitgliedstaaten betroffen sein können. Hält man daher am Kriterium der Gefahr schwerwiegender Störungen überhaupt fest, wäre einzig sachgerecht, jede von einem EuGH-Urteil erfasste Steuer und ähnliche Verpflichtungen gesondert darauf hin zu beurteilen, ob die Beschränkung der zeitlichen Wirkung vorgenommen werden soll.

Die erwähnten Beispiele einer auf Gemeindeebene erwähnten Getränkesteuer und eines universitären Studienbeitrags zeigen aber auch, dass selbst diese Vorgangsweise letztlich nicht befriedigend ist: Die Finanzierungssysteme von Gebietskörperschaften untereinander und Gebietskörperschaften und anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind oft miteinander verwoben⁴⁵. Im Fall der in *EKW* im Vordergrund gestandenen Getränkesteuer ist beispielsweise mit zu bedenken, dass der österreichische Bundesgesetzgeber bei seiner Entscheidung, Abgabenkompetenzen den anderen Gebietskörperschaften zu überlassen, auch deren Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen hat⁴⁶. Wird daher die Leistungsfähigkeit von Gemeinden durch den rückwirkenden Wegfall der Getränkesteuer gemindert, könnte dem Bund daraus die Verpflichtung erwachsen, auf andere Weise dem Bedarf der Gemeinden Rechnung zu tragen. Wenn daher eine andere Gebietskörperschaft Verpflichtungen ähnlich einer „Ausfallhaftung“ trifft, stellt sich die Frage, ob dann überhaupt das Finanzierungssystem der Gemeinden die relevante Größe ist, oder ob nicht der gesamte Staatshaushalt als Maßstab zur Beurteilung heranzuziehen ist, ob die wirtschaftlichen Auswirkungen eines Vorabentscheidungsurteils schwerwiegend sind. Bei öffentlich-rechtlichen Universitäten stellt sich ebenfalls die Frage, ob deren Haushalt völlig von dem der Gebietskörperschaften des Mitgliedstaates getrennt ist und inwieweit nicht einzelne Gebietskörperschaften zumindest für Schulden einer Universität haften. Das Urteil *Legros*, durch das der EuGH das Finanzierungssystem örtlicher Körperschaften in den französischen Überseeprovinzen erschüttert sah⁴⁷, und das Urteil *Sürül*, in dem

den EuGH die Sorge um die Erschütterung der Finanzierung der Systeme der sozialen Sicherheit bewog, die Wirkungen seines Urteils zeitlich zu beschränken⁴⁸, sind weitere Beispiele, die Anlass für ähnliche Überlegungen sein können.

3. Das für die Auslegung der Rechtsfrage maßgebende EuGH-Urteil

In *Meilicke* stellte der EuGH aber deshalb keine Untersuchungen zu den wirtschaftlichen Konsequenzen seines Vorabentscheidungsurteils an, da er sich schon aus einem anderen Grund nicht in der Lage sah, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu beschränken: Er wies auf seine ständige Rechtsprechung hin, wonach „eine solche Einschränkung ... nur in dem Urteil selbst vorgenommen werden (kann), in dem über die erbetene Auslegung entschieden wird ...“⁴⁹ Die Frage, welches Urteil als aus diesem Blickwinkel maßgebend anzusehen ist, ist gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts besonders schwierig zu beantworten. Zur Auslegung der Grundfreiheiten in Hinblick auf die direkten Steuern sind nämlich bereits eine große Zahl von Urteilen ergangen, die oft durchaus verwandte Problemlagen betreffen. Die Entscheidung darüber, ob und in welchem anderen Urteil die erbetene Auslegung bereits vorgenommen wurde, ist allerdings von großer Bedeutung, da in einem späteren Verfahren Anregungen auf zeitliche Beschränkung der Wirkungen eines EuGH-Urteils nicht mehr aufgegriffen werden können.

Der EuGH hat die seines Erachtens fehlende Zuständigkeit, die zeitliche Wirkung des Urteils *Meilicke* zu beschränken, wie folgt begründet⁵⁰: „Die Auslegung, um die das vorliegende Gericht ersucht, betrifft die steuerliche Behandlung, die ein Mitgliedstaat im Rahmen eines nationalen Systems zur Verhinderung oder Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für Dividenden gewähren muss, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden. In dieser Hinsicht ergibt sich aus Rn. 62 des Urteils *Verkooijen*, dass das Gemeinschaftsrecht einer Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, die die Gewährung einer Befreiung von der Einkommensteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen, die Anteilseigner sind, gezahlt werden, von der Voraussetzung abhängig macht, dass die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat. ... Der Gerichtshof hat aber die zeitliche Wirkung des Urteils *Verkooijen* nicht beschränkt.“

Die Entscheidung über das maßgebende Urteil hängt davon ab, auf welchem Abstraktionsniveau der EuGH die Frage, ob er die erbetene Auslegung schon einmal gegeben hat, beantwortet. Das relevante Abstraktionsniveau kann nicht mit wissenschaftlichen Methoden alleine gefunden werden. Vom EuGH kann nur verlangt werden, den einmal gewählten Maßstab beizubehalten. Stellt man das Urteil *Meilicke* anderen Konstellationen gegenüber, so fällt auf, dass der vom EuGH gewählte Maßstab nicht immer gleich ist: In *Blaizot* erachtete es der EuGH als zulässig, die zeitlichen Wirkungen dieses Urteils zu beschränken, weil der EuGH im Zusammenhang mit einer bloß von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten erhobenen Einschreibgebühr erstmals

43 EuGH v. 13. 2. 1985, 293/83, *Graiver*, Slg 1985, 593; EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*.

44 EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*, Rn. 34.

45 Vgl. *Lang*, Intertax 2007, 238 f.

46 *Ruppe*, Kommentar zum F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg.) Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2000) § 4 F-VG, Rz. 3.

47 EuGH v. 16. 7. 1992, C-163/90, *Legros*, Slg 1992, I-4625, Rn. 34.

48 EuGH v. 4. 5. 1999, C-262/96, *Sürül*, Rn. 111.

49 EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*, Rn. 28; EuGH v. 2. 2. 1988, 309/85, *Barra*, Slg 1988, 355, Rn. 13; EuGH v. 16. 7. 1992, C-163/90, *Legros*, Rn. 30; EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, Slg 1995, I-04921, Rn. 142; EuGH v. 4. 5. 1999, C-262/96, *Sürül*, Rn. 108; EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW*, Rn. 57; EuGH v. 3. 10. 2002, C-347/00, *Barreira Pérez*, Slg 2002, I-8191, Rn. 45; EuGH v. 17. 2. 2005, verb. Rs. C-453/02 und C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, Rn. 42; EuGH v. 14. 9. 2006, C-228/05, *Stradasfalti Srl*, Rn. 72.

50 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 38 f.

AUFsätze

ausgesprochen hat, dass Universitätsstudien unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Berufsausbildung fallen⁵¹. Der Umstand, dass der EuGH bloß von Staatsbürgern anderer Mitgliedstaaten erhobene Einschreibgebühren bereits in seinem Urteil *Gravier* als gemeinschaftsrechtswidrig erachtet hat⁵², hat ihn nicht davon abgehalten, in *Blaizot* die zeitliche Wirkung zu beschränken⁵³.

Die Urteile *Verkooijen* und *Meilicke* haben jedenfalls gemeinsam, dass es in beiden Urteilen um Dividenden, um die Einkommensteuer und um natürliche Personen geht, eine unterschiedliche Behandlung eines Inländers in einer ausschließlich inländischen Konstellation und eines anderen Inländers in einer vergleichbaren Auslandskonstellation erfolgt und dass beide Urteile die Kapitalverkehrsfreiheit betreffen⁵⁴. In *Meilicke* hat der EuGH aber noch auf weitere Urteile verwiesen⁵⁵: „Im Übrigen sind die im Urteil *Verkooijen* aufgestellten Grundsätze, mit denen somit die Anforderungen klargestellt wurden, die sich aus dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs für Dividenden ergeben, die Inländer von ausländischen Gesellschaften empfangen, in den Urteilen vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, Slg. 2004, I-7063), und Manninen bestätigt worden (vgl. auch Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 215).“ Die erwähnten Merkmale, die *Verkooijen* und *Meilicke* gemeinsam haben, finden sich jedenfalls auch in den Urteilen *Lenz* und *Manninen*⁵⁶. Die in *Meilicke* zitierte Randziffer des Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation* fasst die Rechtsprechung wie folgt zusammen: „Was die Besteuerung von Dividenden angeht, die gebietsansässige Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften erhalten haben, hatte der Gerichtshof außerdem erst in den Urteilen *Verkooijen*, *Lenz* und *Manninen* Gelegenheit, die Anforderungen zu erläutern, die sich aus diesen Verkehrsfreiheiten insbesondere in Bezug auf den freien Kapitalverkehr ergeben.“ Der Hinweis auf gebietsansässige *Gesellschaften* lässt den Schluss zu, dass für den EuGH offenbar weniger entscheidend war, dass es in *Verkooijen* und *Meilicke* um natürliche Personen und um die Einkommensteuer gegangen ist. Daher geht der EuGH offenbar davon aus, die vorgelegte Frage auch für Sachverhalte, die Gesellschaften betreffen und damit zumindest auch für die Körperschaftsteuer beantwortet zu haben.

Fraglich ist, warum der EuGH nicht davon ausgegangen ist, die in *Meilicke* vorgelegte Frage bereits in *Baars* entschieden zu haben⁵⁷. Ein Grund könnte darin liegen, dass es dort nicht um Dividenden, sondern um Gesellschaftsanteile, und nicht um die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, sondern um die Vermögensteuer gegangen ist: Die niederländische Regierung war zu Unrecht davon ausgegangen, dass sie Herrn *Baars* einen vermögenssteuerlichen Freibetrag verwahren kann, weil er an einer ausländischen und nicht an einer inländischen Gesellschaft beteiligt war⁵⁸. Ein anderer Unterschied besteht darin, dass der EuGH in

Baars die Niederlassungsfreiheit ausgelegt und dabei einen Verstoß gegen die Grundfreiheit festgestellt hat und in diesem Urteil davon ausgegangen ist, dass sich die Beantwortung der Frage nach der Auslegung der Kapitalverkehrsfreiheit deshalb erübrigt hat⁵⁹. Falls dieser Umstand entscheidend war, ist dies nicht ohne Weiteres einzusehen: Der EuGH legt beiden Grundfreiheiten ein weitgehend identisches Verständnis bei und verweist immer wieder auf die jeweils andere Rechtsprechungslinie⁶⁰.

Andererseits hätte der EuGH auch annehmen können, die erbetene Frage erst in *Manninen* zum ersten Mal entschieden zu haben. Immerhin geht es sowohl in *Manninen* als auch in *Meilicke* um die Gutschrift einer nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates erhobenen Steuer. In beiden Fällen hat der EuGH eine Zusammenschau der Regelungen zweier Mitgliedstaaten vorgenommen. In *Verkooijen* war es hingegen nicht notwendig, darüber zu entscheiden, ob und inwieweit die ausländische Rechtslage mit einzubeziehen ist: Es ging ausschließlich um die Erstreckung einer im Inlandsfall gewährten Steuerbefreiung auf ausländische Einkünfte. Der EuGH sah darin aber offenbar keinen entscheidungserheblichen Unterschied.

Die vom EuGH gewählte Vorgangsweise, die Frage, in welchem Urteil er die erbetene Auslegung bereits gegeben hat, auf einem hohen Abstraktionsniveau zu entscheiden, kann für die künftige Rechtsprechung Vor- und Nachteile haben. Dies soll anhand der Annahme erläutert werden, die erst nunmehr deutlich gewordene Rechtsprechung des EuGH zu der Beschränkung der zeitlichen Wirkung seiner Urteile wäre seit jeher bekannt. Hätte es der EuGH erst in *Manninen* als zulässig angesehen, eine von der deutschen Regierung in Hinblick auf das deutsche Anrechnungsverfahren vorgebrachte Anregung auf Beschränkung der zeitlichen Wirkung seines Urteils zu behandeln, hätte dies die Wahrscheinlichkeit vergrößert, dass der EuGH niemals Gelegenheit gehabt hätte, diese Beschränkung auszusprechen: Wenn nämlich den deutschen Gerichten bereits aufgrund des Urteils *Verkooijen* klar gewesen wäre, dass das deutsche Anrechnungsverfahren gemeinschaftsrechtswidrig ist, hätten die deutschen Steuergerichte womöglich gar nicht mehr den EuGH befasst, sondern selbst die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit konstatiert. Da aber nur der EuGH selbst die Beschränkung der zeitlichen Wirkung seines Urteils anordnen kann, wäre diese Anordnung mangels Anrufung des EuGH nie ausgesprochen worden. Die Auffassung, dass die in *Meilicke* vorgelegte Rechtsfrage bereits durch das Urteil *Verkooijen* entschieden worden war, birgt das Risiko, dass die deutsche Regierung die Parallele der holländischen Regelung zum deutschen Anrechnungsverfahren nicht so deutlich gesehen hätte oder sehen wollte, und aus diesem Grund von einer Anregung auf Beschränkung der zeitlichen Wirkungen abgesehen hätte, und damit aber in späteren Verfahren wie *Meilicke* präkludiert ist. Dieses Risiko ist dann auch tatsächlich schlagend geworden.

4. Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines EuGH-Urteils als Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens?

In *Meilicke* war es die deutsche Regierung, die beantragt hatte, die zeitlichen Wirkungen des Vorabentscheidungsurteils zu beschränken⁶¹. Ob die Frage nach der Beschränkung der zeitli-

51 EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*, Rn. 29.

52 EuGH v. 13. 2. 1985, 293/83, *Gravier*, Slg 1985, 593, Rn. 31.

53 Vgl. aber die Weigerung des EuGH, die Beschränkung der zeitlichen Wirkung auszusprechen, in seinem Urteil v. 2. 2. 1988, 309/85, *Barra*, Slg 1988, 355, Rn. 15; dazu *Everling*, Der Ausschluß der Rückwirkung bei der Feststellung der Ungültigkeit von Verordnungen durch den Gerichtshof der EG, in: Baur (Hrsg.) Europarecht, Energierecht, Wirtschaftsrecht: FS Bodo Böner zum 70. Geburtstag (1992) S. 57 (66 ff.).

54 *Verkooijen* betraf allerdings noch die Kapitalverkehrsfreiheit, wie sie in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 88/361/EWG verankert war, wobei der EuGH auch schon auf Art. 73d EG-Vertrag Bezug nahm (EuGH v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Rn. 37 ff.).

55 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 40.

56 EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477.

57 Vgl. auch *Dörr*, Der Konzern 2006, 59 (63).

58 EuGH v. 13. 4. 2000, C-251/98, *Baars*, Slg 2000, I-2787, Rn. 41.

59 EuGH v. 13. 4. 2000, C-251/98, *Baars*, Rn. 42.

60 EuGH v. 13. 4. 2000, C-251/98, *Baars*, Rn. 42; EuGH v. 18. 11. 1999, C-200/98, *X AB und Y AB*, Slg 1999, I-8261, Rn. 66 ff.; EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 60; EuGH v. 1. 6. 1999, C-302/97, *Konle*, Slg 1999, I-3099, Rn. 22 und 55.

AUFsätze

chen Wirkungen selbst Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens sein kann, stand daher in *Meilicke* nicht zur Diskussion. Will man die Zulässigkeit eines derartigen Vorabentscheidungsersuchens klären, ist davon auszugehen, dass das Gemeinschaftsrecht von den nationalen Verwaltungsbehörden und Gerichten zu vollziehen ist. Jene Behörden, die nach Art. 234 EG Gerichtseigenschaft haben, können Auslegungsfragen des Gemeinschaftsrechts an den EuGH herantragen. In bestimmten Fällen wird diese Befugnis auch zur Verpflichtung. Immer geht es dabei aber um Auslegungsfragen des Gemeinschaftsrechts, die das vorliegende Gericht im Rahmen des bei ihm anhängigen nationalen Verfahrens sonst – wenn also keine Vorabentscheidung des EuGH eingeholt werden dürfte oder müsste – selbst zu beurteilen hätte⁶².

Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Vorabentscheidungsersuchens entzieht sich aber der Beurteilung durch die nationale Verwaltungsbehörde und das nationale Gericht. Der EuGH weist in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass nur er selbst die zeitliche Wirkung eines Urteils beschränken kann⁶³. Wenn der EuGH daher eine derartige Beschränkung nicht – oder noch nicht – vorgenommen hat, hat jedes mit der Vollziehung von Gemeinschaftsrecht befassende nationale Organ davon auszugehen, dass die anzuwendende Gemeinschaftsrechtsnorm seit ihrem Inkrafttreten den Inhalt hat, den ihr das nationale Organ entweder selbst beimisst oder um dessen Erläuterung es den EuGH bittet. Die Beantwortung der Frage, ob die Wirkungen eines erbetenen Urteils in zeitlicher Hinsicht beschränkt werden sollten, ist daher auch für kein vorlagefähiges oder vorlageverpflichtetes Gericht eines Mitgliedstaates entscheidungserheblich. Der Wortlaut des Art. 234 EG bestätigt diese Auffassung: Eine der Voraussetzungen für die Einholung einer Vorabentscheidung ist, dass das nationale Gericht die Entscheidung über eine Frage der Auslegung des Gemeinschaftsrechts „zum Erlass seines Urteils für erforderlich“ hält. Zu wissen, ob der EuGH eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines EuGH-Urteils vorgenommen hätte, ist aber für ein Gericht eines Mitgliedstaates „zum Erlass seines Urteils“ keineswegs „erforderlich“: Wenn der EuGH die Wirkungen eines seiner Urteile beschränkt, erläutert er ja insoweit nicht den Inhalt des Gemeinschaftsrechts, sondern tritt mit dieser Anordnung selbst als Gemeinschaftsrechtsgesetzgeber auf. Das Fehlen einer derartigen Anordnung hindert die Behörden der Mitgliedstaaten aber nicht daran, eine Entscheidung in den bei ihnen anhängigen Verfahren zu fällen. Sie haben eben – solange der EuGH die Wirkungen eines EuGH-Urteils, mit dem er eine Gemeinschaftsrechtsnorm auslegt, die in dem beim Gericht des Mitgliedstaates anhängigen Verfahren relevant ist, nicht beschränkt – davon auszugehen, dass die maßgebende Gemeinschaftsrechtsnorm seit ihrem Inkrafttreten so zu verstehen ist, wie sie entweder der EuGH oder das nationale Gericht selbst interpretiert. Aus diesen Gründen ist zweifelhaft, ob überhaupt eine Befugnis der Gerichte der Mitgliedstaaten besteht, die Frage der Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen dem EuGH vorzulegen⁶⁴.

Nimmt man jedoch an, dass die Gerichte der Mitgliedstaaten nach Art. 234 EG *berechtigt* sind, dem EuGH Fragen nach der Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen vorzulegen, ist konsequenterweise auch davon auszugehen, dass Gerichte, deren „Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmit-

tern des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können“, zur Anrufung des EuGH *verpflichtet* sind. Höchstgerichte müssten daher ihre Frage zur Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften immer mit der zusätzlichen Frage verbinden, ob der EuGH – falls er die ihm vorgelegte Konstellation als gemeinschaftsrechtswidrig oder nur unter bestimmten Voraussetzungen als gemeinschaftsrechtskonform erachtet – die zeitlichen Wirkungen seines Urteils beschränkt. Wann immer ein letztinstanzliches Gericht eines Mitgliedstaates verpflichtet ist, dem EuGH eine Auslegungsfrage zur Vorabentscheidung vorzulegen, müsste dieses Gericht auch verpflichtet sein, die Frage nach der Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des zu ergehenden Urteils zu stellen. Das vorliegende Gericht dürfte auch nicht deshalb von dieser Frage absehen, weil es annehmen könnte, dass das erbetene EuGH-Urteil keine oder nur geringfügige Störungen verursachen werde oder der EuGH üblicherweise die Steuerpflichtigen des Ausgangsverfahrens ohnehin von der Beschränkung der zeitlichen Wirkung seiner Urteile ausnimmt: Das nationale Gericht würde dadurch eine Beurteilung vornehmen, die sich der EuGH ausdrücklich vorbehalten hat. Die Einholung einer Vorabentscheidung zur Beschränkung der zeitlichen Wirkung erübrigt sich nur dann, wenn der EuGH die in Rede stehende Auslegungsfrage bereits in einem früheren Urteil beantwortet und damit auch über die Beschränkung der zeitlichen Wirkung entschieden hatte. Eine derartige Entscheidung liegt auch dann vor, wenn das frühere EuGH-Urteil keine Beschränkung seiner zeitlichen Wirkung ausgesprochen hat: Damit hat der EuGH implizit festgelegt, dass der Inhalt der von ihm ausgelegten gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten maßgebend ist. In allen Fällen, in denen letztinstanzliche Gerichte gemeinschaftsrechtliche Fragen zu lösen haben, die vom EuGH noch nicht in anderen Verfahren beantwortet wurden, müsste die Frage nach der Beschränkung der zeitlichen Wirkung des erbetenen EuGH-Urteils dem EuGH auch deshalb vorgelegt werden, da alleine der EuGH darüber entscheiden kann und ein Gericht eines Mitgliedstaates dazu keinesfalls zuständig ist.

Vor diesem Hintergrund könnte der Maßstab, den der EuGH anlegt, um jenes Urteil zu bestimmen, in dem er die erbetene Auslegung bereits gegeben haben, auch Bedeutung dafür haben, wann – im Falle eines letztinstanzlichen Gerichts – überhaupt eine Vorlageverpflichtung besteht. Hat der EuGH die Auslegung, um die er in *Meilicke* gebeten wurde, nämlich bereits in *Verkooijen* gegeben, bedeutet dies, dass für letztinstanzliche Gerichte in Fällen wie *Lenz*, *Manninen* und *Meilicke* keine Verpflichtung zur Vorlage bestand. Offenbar hätte ein letztinstanzliches Gericht eines Mitgliedstaates nicht gegen die aus der CILFIT-Rechtsprechung erwachsenden Vorgaben verstoßen, wenn es die dort aufgeworfenen Gemeinschaftsrechtsfragen selbst gelöst hätte⁶⁵. *Meilicke* könnte auf diese Weise der Weiterentwicklung der CILFIT-Rechtsprechung dienen.

61 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 32.

62 Dazu *Lang*, ÖStZ 2006, 517 (518).

63 EuGH v. 27. 3. 1980, 66/79, *Salumi*, Slg 1980, 1237, Rn. 11; EuGH v. 17. 5. 1990, 262/88, *Barber*, Slg 1990, I-1889, Rn. 41; EuGH v. 14. 12. 1993, C-110/91, *Moroni*, Slg 1993, I-6591, Rn. 32; EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, Rn. 142.

64 Vgl. auch *Lang*, Intertax 2007, 242. – Diametral entgegengesetzt dazu die bei *Everling* (in: Baur, Hrsg., Börsen-FS 63 ff.) wiedergegebenen Argumente aus der in Frankreich geführten Diskussion: Dort gingen zu Beginn der 1980er-Jahre einzelne Gerichte davon aus, dass der EuGH überhaupt nur dann eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils vornehmen kann, wenn ihm eine Frage danach vorgelegt wurde. Eine ungefragt vorgenommene Beschränkung würde keine Bindungswirkung auslösen.

65 EuGH v. 6. 10. 1982, 231/81, *CILFIT*, Slg 1982, 3415, Rn. 14 ff.; EuGH v. 4. 11. 1997, C-337/95, *Parfums Christian Dior*, Slg 1997, I-6013, Rn. 29; EuGH v. 17. 5. 2001, C-340/99, *TNT Traco*, Slg 2001, I-4109, Rn. 26 und 35; EuGH v. 15. 9. 2005, C-495/03, *Intermodal Transports*, Slg 2005, I-8151, Rn. 33; EuGH v. 6. 12. 2005, C-461/03, *Gaston Schul Douane-expediteur*, Slg 2005, I-10513, Rn. 16.

AUFSÄTZE

Gerichte der Mitgliedstaaten richten gelegentlich Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, die die Frage nach der zeitlichen Beschränkung der Wirkung von EuGH-Urteilen zum Gegenstand haben. Letztinstanzliche Gerichte dürften aber nicht davon ausgehen, dass sie verpflichtet wären, ihre Auslegungsfragen mit derartigen Fragen zu verbinden. Wann immer sie bisher Fragen über die zeitliche Wirkung eines Urteils an den EuGH herangetragen haben, hat sich der EuGH aber zu ihrer Beantwortung bereit erklärt⁶⁶. Dadurch besteht eine weitere Möglichkeit, den EuGH zu zwingen, die zeitliche Beschränkung der Wirkung seines Urteils zu erwägen. Im Regelfall beschäftigt sich der EuGH mit dieser Frage über Anregung einer Regierung. Andere Verfahrensparteien können diese Frage aber ebenfalls aufwerfen: In *Barber* kam die Anregung zuerst von der Kommission⁶⁷, in *Bosman* von der UEFA und der URBSFA⁶⁸. Nichts spricht auch gegen die Annahme, dass der EuGH diese Frage auch von sich aus – also ohne jede Anregung einer Verfahrenspartei – prüfen könnte⁶⁹. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der EuGH in *Meilicke* lapidar darauf hinweist, dass er „die zeitliche Wirkung des Urteils Verkooijen nicht beschränkt“ hatte⁷⁰, und nicht etwa der deutschen Regierung vorhält, in *Verkooijen* keine derartige Beschränkung beantragt zu haben⁷¹. Somit gibt es auch andere Konstellationen, in denen die zeitliche Wirkung eines EuGH-Urteils ebenfalls beschränkt werden kann, selbst wenn dies nicht von einer Regierung begehrt wird oder gar deren Interessen entgegensteht. Vor diesem Hintergrund stellt der Umstand, dass diese Frage zusätzlich auch von einem Gericht eines Mitgliedstaates aufgeworfen werden kann, keinen Fremdkörper dar.

In den Fällen, in denen die Frage nach der Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines EuGH-Urteils vom vorlegenden Gericht aufgeworfen wird, ist aber auch zu klären, wer die Beweislast trägt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen: Kommt die Anregung von einer Regierung, sind die Anforderungen meist hoch: Der EuGH verwirft die Anregung schon dann, wenn die Regierung bei der Darlegung der wirtschaftlichen Konsequenzen von Hypothesen ausgegangen ist, die sich – allerdings erst im Lichte des EuGH-Urteils selbst – als unzutreffend herausgestellt haben. Erfüllt die Regierung die ihr vom EuGH auferlegten Beweisanforderungen nicht entsprechend, ordnet der EuGH die Beschränkung seines Urteils keinesfalls an und nimmt damit in Kauf, dass die Voraussetzungen dafür – objektiv betrachtet – durchaus vorgelegen sein können und die Beschränkungen der Urteilswirkungen möglicherweise nur am unzulänglichen Vorbringen einer Verfahrenspartei gescheitert sind⁷². Bei Anträgen anderer Verfahrensparteien ist der EuGH allerdings durchwegs weniger streng, wie das Beispiel der von der UEFA und der URBSFA stammenden Anregungen in *Bosman* zeigt⁷³. In den

Fällen, in denen die Frage nach der zeitlichen Beschränkung von Urteilswirkungen von einem nationalen Gericht vorgelegt wird, hat der EuGH ebenso wenig dem vorlegenden Gericht die Beweislast aufgebürdet⁷⁴. Dies ist auch verständlich, zumal das vorlegende Gericht ja kein institutionelles Interesse daran hat, dass die Beschränkung ausgesprochen wird, sondern lediglich eine Entscheidung des EuGH dazu erwirken möchte.

In den bisher beim EuGH anhängigen steuerlichen Fällen war es immer im Interesse der Regierungen der Mitgliedstaaten, dass die Beschränkung der zeitlichen Urteilswirkungen ausgesprochen wurde. Dies könnte Anlass sein, den Regierungen die Beweislast auch dann aufzubürden, wenn sie die Beschränkung gar nicht angeregt hatten. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass auch auf dem Gebiet des Steuerrechts EuGH-Urteile für Regierungen von Mitgliedstaaten nicht nur nachteilig, sondern auch vorteilhaft sein können. Der EuGH könnte bei der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm zu einem Ergebnis kommen, das dazu führt, dass die Steuerpflicht weiter zu sehen ist, als dies zuvor angenommen wurde. Wenn man an die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts auf das Steuerrecht denkt, können derartige Konstellationen durchaus praktisch werden⁷⁵. In diesen Fällen ist nicht zwingend zu erwarten, dass die Regierungen der Mitgliedstaaten besondere Anstrengungen unternehmen, um eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen eines Urteils zu erreichen. Ihnen die Beweislast aufzuerlegen, hieße den Bock zum Gärtner zu machen.

Der Grund, warum die Rechtsprechung des EuGH sonst den Regierungen die Beweislast auferlegt, dürfte darin liegen, dass die Frage, ob und wie schwerwiegend die Störungen für die Staaten sind, vom EuGH alleine nicht beurteilt werden kann. Dem EuGH fehlen Kompetenzen und Ressourcen, um von sich aus zu ermitteln, ob beispielsweise in einer bestimmten Rechtsordnung eine Vielzahl von Rechtsverhältnissen von seinem Urteil betroffen sind. Gleiches gilt aber letztlich auch für den Steuerpflichtigen des Ausgangsverfahrens, der möglicherweise – zumindest dann, wenn er beispielsweise in einem beihilfenrechtlichen Rechtsstreit auf dem Gebiet des Steuerrechts die Chance sieht, dass dies auch zu seinen Gunsten ausgesprochen werden kann – daran interessiert ist, die zeitliche Beschränkung der Urteilswirkungen zu erreichen, der aber Schwierigkeiten haben wird, Nachweise zu erbringen, welche Auswirkungen das Urteil auf andere Steuerpflichtige hätte. Das vorlegende Gericht steht vor denselben Schwierigkeiten und sollte – auf Grund seiner Unabhängigkeit – zudem gar kein Interesse daran haben, wie die Entscheidung des EuGH über die zeitliche Beschränkung ausfällt. All dies zeigt, dass dem EuGH in diesen Fällen gar nichts anderes über bleibt, als die Frage der Gravität der Störungen, die sein Urteil auslösen könnte, in bloß sehr grober Form zu prüfen, wie er dies ja auch in *Bosman* getan hat⁷⁶. *Defrenne* und *EKW* zeigen, dass der EuGH gelegentlich auch dann geringere Anforderungen aufstellt, wenn die Anregung auf Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils von einer Regierung kommt⁷⁷. In *Defrenne* hat

66 EuGH v. 27. 3. 1980, 61/79, *Denkavit Italiana*, Slg 1980, 1205; EuGH v. 27. 3. 1980, 66/79, *Salumi*; EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*; EuGH v. 6. 10. 1993, C-109/91, *Ten Oever*, Slg 1993, I-4879; EuGH v. 28. 9. 1994, C-57/93, *Vroege*; EuGH v. 11. 8. 1995, verb. Rs. C-367/93 bis C-377/93, *Roders ua*; EuGH v. 19. 10. 1995, C-137/94, *Richardson*; EuGH v. 15. 3. 2005, C-209/03, *Dany Bidar*.

67 EuGH v. 17. 5. 1990, 262/88, *Barber*, Rn. 40.

68 EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, Rn. 139.

69 Vgl. auch *Dauses*, Das Vorabentscheidungsverfahren, 2. Aufl. (1995) 153.

70 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 39.

71 Vgl. aber *Kokott/Henze*, NJW 2006, 182, die vor allem den Umstand betonen, dass in *Manninen* keine Regierung eine Beschränkung der zeitlichen Wirkung beantragt hatte.

72 EuGH v. 10. 1. 2006, C-402/03, *Skov*, Rn. 49 ff.; EuGH v. 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Rn. 56 ff.; EuGH v. 14. 9. 2006, C-228/05, *Stradasfalti Srl*, Rn. 76; EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 224 und 225; EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 129 ff.

73 EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, Rn. 139 ff.

74 EuGH v. 27. 3. 1980, 61/79, *Denkavit Italiana*; EuGH v. 27. 3. 1980, 66/79, *Salumi*; EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*; EuGH v. 6. 10. 1993, C-109/91, *Ten Oever*; EuGH v. 28. 9. 1994, C-57/93, *Vroege*; EuGH v. 11. 8. 1995, verb. Rs. C-367/93 bis C-377/93, *Roders ua*; EuGH v. 19. 10. 1995, C-137/94, *Richardson*; EuGH v. 15. 3. 2005, C-209/03, *Dany Bidar*.

75 Vgl. EuGH v. 5. 10. 2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung*, Rn. 56; EuGH v. 7. 9. 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron*, Rn. 29; EuGH v. 27. 10. 2005, C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, *Distribution Casino France*, Slg 2005, I-9481, Rn. 30; EuGH v. 27. 11. 2003, C-34/01 bis C-38/01, *Enirisorse*, Slg 2003, I-14243, Rn. 42.

76 EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93, *Bosman*, Rn. 139 ff.

AUFsätze

sogar die „Unbekanntheit des Gesamtbetrags der in Betracht kommenden Entgelte“ für die Beschränkung genügt⁷⁸, wobei allerdings nicht so sehr die Interessen der Regierung als jene der Arbeitgeber berührt waren. In *EKW* ging der EuGH unter bloßem Hinweis auf die Ausführungen der österreichischen Regierung davon aus, dass „das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen“ erschüttert wäre. Die hohen Beweisforderungen, die der EuGH demgegenüber in vielen anderen Fällen den die Beschränkung anregenden Regierungen auferlegt⁷⁹, stehen dazu in einem Spannungsverhältnis.

Vor dem Hintergrund des Urteils *Meilicke* könnte man auch noch fragen, ob das EuGH-Urteil anders ausgefallen wäre, wenn die zeitliche Beschränkung nicht bloß von der deutschen Regierung beantragt worden wäre, sondern Gegenstand einer eigenständigen Vorlagefrage gewesen wäre. Angesichts des im Urteil in den Mittelpunkt gerückten Arguments der Rechtssicherheit wäre dies nicht zu erwarten gewesen⁸⁰: Der EuGH wäre wohl auch dann davon ausgegangen, dass er diese Frage in seinem Urteil *Verkooijen* bereits entschieden hatte, indem er dort keine zeitliche Beschränkung ausgesprochen hatte. Sonst hätten die Rechtsanwender keine Möglichkeit, zu einem einheitlichen Zeitpunkt Gewissheit darüber zu gewinnen, ob ein EuGH-Urteil bis zu seinem Inkrafttreten zurückwirkt oder aber eine Ausnahme zum Tragen kommt.

5. Zusammenfassende Würdigung

Die Rechtsprechung des EuGH, nach der er eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen seiner Auslegungsurteile vornehmen kann, wurde bereits 1976 begründet⁸¹. Im Schrifttum wurde erwogen, diese Judikatur auf eine analoge Anwendung der Regelungen über die Nichtigkeitsklage zurückzuführen⁸². Der EuGH selbst hat die von ihm in Anspruch genommene Zuständigkeit in *Defrenne* mit „zwingende(n) Erwägungen der Rechtssicherheit“ begründet⁸³. Die Voraussetzungen, unter denen er die Beschränkung vornimmt, hat er selbst entwickelt.

Diese Rechtsprechung gibt dem EuGH die Gelegenheit, gravierende wirtschaftliche Auswirkungen seiner Urteile abzumildern. Auf diese Weise hat der EuGH gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts die Möglichkeit, dem politischen Druck der Mitgliedstaaten, der sich beispielsweise gegen seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten aufgebaut hat, auf andere Weise nachzugeben, ohne die strengen Anforderungen seiner – allerdings ebenfalls schwankenden⁸⁴ – Judikatur zu den Grundfreiheiten zurückzunehmen⁸⁵. Die Praxis der letzten Jahre zeigt aber, dass der EuGH letztlich auch Beschränkungen der zeitlichen Wirkungen seiner Urteile nur zurückhaltend vornimmt. Vor allem

das Urteil *EKW*, in dem der EuGH keine besonders strengen Anforderungen gestellt hat, um derartige Beschränkungen aussprechen zu können⁸⁶, hat jedoch bei den Mitgliedstaaten große Erwartungen geweckt, die der EuGH aber in den letzten Monaten wiederholt – wie eben in *Meilicke* oder zuletzt in *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁸⁷ – enttäuscht hat⁸⁸.

Der Umstand, dass die Befugnis des EuGH, die zeitlichen Wirkungen seiner Urteile zu beschränken, keine ausdrückliche Grundlage im Gemeinschaftsrecht hat, wirft rechtsdogmatische Fragen auf. Eine explizite Regelung darüber, über wessen Anregung eine derartige zeitliche Beschränkung ausgesprochen werden kann, fehlt naheliegenderweise. Ebensovienig ist geregelt, bei wem die Beweislast liegt, ob die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind. Die Rechtsprechung dazu schwankt.

Besondere Schwierigkeiten wirft das Kriterium auf, wonach eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen voraussetzt, dass das EuGH-Urteil sonst zu schwerwiegenden Störungen führen würde. Der EuGH ist auf diese Weise gezwungen, die sich nach nationalem Recht auf Grund seines Urteils ergebenden Rechtsfolgen zumindest nachzuprüfen, was er aber sonst nach Möglichkeit vermeidet. Er behilft sich damit, dass er die Beweislast der Regierung aufbürdet, von der die Anregung gekommen ist. Dies scheidet aber dann, wenn die Frage nach der Beschränkung der zeitlichen Wirkungen eines Urteils von einer anderen Verfahrenspartei aufgeworfen oder gar in einem Vorabentscheidungsverfahren gestellt wurde. Soweit die schwerwiegenden Störungen auch durch den Entfall an Steuern bedingt sind, besteht die Schwierigkeit, dass oft nicht einmal die Regierungen in der Lage sind, darüber seriöse Prognosen abzugeben. Noch viel weniger können die anderen Verfahrensparteien derartige Berechnungen der Regierungen nachvollziehen, da ihnen auch der Einblick in die Steuerakten anderer Steuerpflichtiger im Regelfall versagt werden muss. Dazu kommt, dass dem Steuerpflichtigen des Ausgangsverfahrens das Interesse fehlt, den Darlegungen der Regierungen entgegenzutreten, da sein Fall von einer Einschränkung der zeitlichen Wirkungen nach ständiger Rechtsprechung ohnehin ausgenommen ist, wenn dies zu seinen Gunsten ist. Darüber hinaus bleibt bei diesem Kriterium der unangenehme Nachgeschmack, dass Mitgliedstaaten, deren nationales Recht in schwerwiegender Weise gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, größere Chancen haben könnten, damit vor dem EuGH durchzukommen und zumindest eine zeitliche Beschränkung des Urteils zu erreichen⁸⁹.

In *Meilicke* hat der EuGH seine Rechtsprechung bestätigt, wonach er eine zeitliche Beschränkung der Wirkungen eines Urteils nur im Auslegungsurteil selbst vornimmt⁹⁰. Überraschend war allerdings, auf welchem Abstraktionsniveau der EuGH diese Beurteilung vorgenommen hat: Davon auszugehen, dass die in *Meilicke* vorgelegte Rechtsfrage bereits in *Verkooijen* entschieden wurde, ist alles andere als zwingend. Es wäre genauso möglich

77 EuGH v. 8. 4. 1976, 43-75, *Defrenne*, Slg 1976, 455; EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW*, Rn. 55 ff.

78 Hervorhebung vom Verfasser.

79 EuGH v. 10. 1. 2006, C-402/03, *Skov*, Rn. 49 ff.; EuGH v. 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Rn. 56 ff.; EuGH v. 14. 9. 2006, C-228/05, *Stradasfalti Srl*, Rn. 76; EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 224 und 225.

80 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 32 ff.

81 EuGH v. 8. 4. 1976, 43-75, *Defrenne*, Slg 1976, 455.

82 Vgl. *Kokott/Henze*, NJW 2006, 177; *Stix-Hackl/Hakenberg*, Handbuch zum Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (2005) S. 78; dagegen *Weiß*, Die Einschränkung der zeitlichen Wirkung von Vorabentscheidungen nach Art. 177 EGV, EuR 1995, 377 (384).

83 EuGH v. 8. 4. 1976, 43-75, *Defrenne*, Slg 1976, 455, Rn. 74 f.; dazu *Everling*, in: Baur (Hrsg.) *Börner-FS* S. 59.

84 Vgl. *Lang*, ET 2006, 421 (421 ff.).

85 Ähnlich *Seer*, in: *Lüdicke* (Hrsg.) *Europarecht*, S. 24; zu den rechtspolitischen Aspekten dieser Rechtsprechung bereits *Weiß*, EuR 1995, 390 f.

86 EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW*, Rn. 55 ff.

87 EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 129 ff.

88 EuGH v. 5. 10. 2006, C-290/05, *Ákos Nádasdi*, Rn. 72; EuGH v. 14. 9. 2006, C-228/05, *Stradasfalti Srl*, Rn. 77; EuGH v. 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 225; EuGH v. 18. 1. 2007, C-313/05, *Maciej Brzezinski*, Rn. 62; EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 41.

89 Kritisch z. B. *Kokott/Henze*, NJW 2006, 180; *Dörr*, Der Konzern 2006, 64; *Balmes/Ribbrock*, BB 2006, 17 (19); *Seer*, ET 2006, 470 (475); *Seer*, in: *Lüdicke* (Hrsg.) *Europarecht*, S. 25; rechtfertigend allerdings *Vording/Lubbers*, British Tax Review 2006, 107 f.

90 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 36.

AUFsätze

gewesen, jüngere wie auch ältere Urteile heranzuziehen, oder aber auch *Meilicke* selbst als das maßgebende Auslegungsurteil zu erachten. Für die Rechtsanwender ist auf Grund der wenigen Hinweise, die der EuGH zur Begründung gegeben hat, kaum vorhersehbar, welchen Maßstab der EuGH in künftigen Fällen anlegen wird. Für die Regierungen der Mitgliedstaaten wird es nicht einfach sein, im Einzelfall die taktisch beste Vorgangsweise zu wählen: Einerseits sind sie gut beraten, in einem Vorabentscheidungsverfahren im Zweifel – also auch dann, wenn keineswegs gesichert ist, dass die Regelung ihres Staates gegen Gemeinschaftsrecht verstößt – vorsorglich die Beschränkung der Urteilswirkungen zu beantragen. Versäumen sie dies nämlich, könnten sie mit diesem Anliegen in einem künftigen Verfahren zu spät kommen. Andererseits sind sie dadurch gezwungen, mögliche gravierende Auswirkungen des EuGH-Urteils auf ihr nationales Steuerrecht nachzuweisen und dabei keinesfalls zu untertreiben. Sonst werden sie mit ihrer Anregung nicht erfolgreich sein. Dies kommt aber im Ergebnis einer Verpflichtung zur „Selbstbeschuldigung“ gleich, da die Regierungen auf diese Weise potenzielle Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht selbst aufzeigen müssen. Sie werden sich dann umso schwerer tun, die selbst aufgeworfenen Bedenken in einem späteren Vertragsverletzungs- oder Vorabentscheidungsverfahren oder auch in Verfahren vor den nationalen Gerichten wieder auszuräumen⁹¹. Wenn aber die zeitliche Beschränkung der Wirkung von EuGH-Urteilen für das gesamte Gemeinschaftsgebiet ausgesprochen wird, genügt es, dass die gravierenden wirtschaftlichen Konsequenzen nachweisbar einen Mitgliedstaat treffen, damit auch die anderen Staaten in den Genuss der Beschränkung kommen können. Aus taktischen Gründen könnte daher eine Regierung die wirtschaftlichen Konsequenzen eines Urteils für ihren Staat nur zurückhaltend oder gar nicht aufzeigen, wenn sie damit rechnen kann, dass eine andere Regierung dies ohnehin erfolgreich bewerkstelligen wird. Diese Konsequenzen sind alles andere als befriedigend.

Aus all diesen Gründen wäre es überlegenswert, wenn der EuGH in Hinkunft – falls er überhaupt eine Befugnis zur Beschränkung der zeitlichen Wirkungen seiner Urteile weiterhin annimmt – von der Voraussetzung der schwerwiegenden Störung durch das Urteil absieht und sich ausschließlich darauf kon-

zentriert, eine objektive und bedeutende Unsicherheit über die Auslegung der ihm vorliegenden Gemeinschaftsrechtsvorschrift zu konstatieren, wenn er erwägt, die zeitlichen Wirkungen eines Urteils zu beschränken⁹². Wenn er dabei – allerdings anders als in *EKW* – nur jene Aspekte berücksichtigt, die auch für alle Rechtsanwender nachvollziehbar sind, macht es vor diesem Hintergrund noch mehr Sinn, die zeitliche Beschränkung mit Wirkung für alle Mitgliedstaaten auszusprechen. *Meilicke* würde einer Weiterentwicklung der Rechtsprechung in diese Richtung jedenfalls nicht entgegenstehen: Der EuGH hat nur generell darauf hingewiesen, dass er „sich nur ausnahmsweise gemäß dem der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit veranlasst sehen (kann), die Möglichkeit für alle Betroffenen einzuschränken, sich auf eine von ihm vorgenommene Auslegung einer Bestimmung zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen ...“⁹³. Die Voraussetzung, dass das Urteil die Gefahr schwerwiegender Störungen für den Staat bewirkt, hat er nicht mehr eigens erwähnt⁹⁴.

Wenn der EuGH die Beschränkung der zeitlichen Wirkung seiner Urteile in Zukunft ausschließlich danach entscheiden sollte, ob die auszulegende Gemeinschaftsrechtsnorm eine objektive und bedeutende Unsicherheit aufweist, ist allerdings aus rechtspolitischer Sicht zu hoffen, dass eine derartige Weiterentwicklung seiner Rechtsprechung nicht mit einer Lockerung des anzuwendenden Maßstabs Hand in Hand geht. Daher sollte es nicht genügen, dass die auszulegende Gemeinschaftsrechtsnorm „bislang nicht Gegenstand eines Auslegungsurteils aufgrund eines Vorabentscheidungsurteils war“⁹⁵. Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung eines Urteils sollte nach wie vor die seltene Ausnahme bleiben. Der EuGH ist gut beraten, seine Zurückhaltung nicht aufzugeben: Pointiert spricht *Dautzenberg* von der Neigung der Steuergesetzgeber, „europarechtliche Vorgaben hartnäckig zu brechen“⁹⁶. *Kokott/Henze* betonen zurecht den generalpräventiven Charakter der Rechtsprechung, wonach die zeitliche Wirkung von Urteilen im Regelfall unbeschränkt bleibt: Sonst könnte es „geradezu einen Anreiz für die Mitgliedstaaten darstellen, gemeinschaftsrechtswidrige Steuervorschriften bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs beizubehalten, wenn sie keinerlei Gefahr liefen, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern erstatten zu müssen“⁹⁷. Die Mahnung *Klaus Vogels*, den Druck auf die nationalen Gesetzgeber nicht zu vermindern, bei der Steuergesetzgebung dem Gemeinschaftsrecht Rechnung zu tragen⁹⁸, ist berechtigt.

91 Der EuGH neigt ohnehin dazu, den Regierungen sogar dann die Konsistenz ihrer Argumente abzuverlangen, wenn sie unterschiedliche Gesichtspunkte eventualiter vorbringen. So hielt er z. B. im Urteil v. 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Rn. 57 dem Vorbringen der finnischen Regierung, wonach die Voraussetzungen für eine Beschränkung der zeitlichen Urteilswirkungen gegeben wären, deren eigene Argumente entgegen: „Ferner ist im vorliegenden Kontext darauf hinzuweisen, dass die finnische Regierung angegeben hat, sie habe sich auf die in Art. 20 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahme berufen. Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung wäre jedoch nach ihrem Wortlaut von der Voraussetzung abhängig gewesen, dass die praktischen Auswirkungen der Anwendung des Systems der Berichtigung der Abzüge ‚unwesentlich‘ wären. Unabhängig davon, ob die in Art. 29 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Konsultationen stattgefunden haben, lässt sich feststellen, dass die Tatsache selbst, dass sich die finnische Regierung auf Art. 20 Abs. 5 der Richtlinie beruft, Zweifel daran wecken kann, dass sich aus einer rückwirkenden Anwendung des Systems der Berichtigung der Vorsteuerabzüge schwerwiegende Auswirkungen ergeben sollen.“

92 Für die Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen allerdings *Wunderlich/Albath*, *StuW* 2005, 547 (552); *Vording/Lubbers*, *British Tax Review* 2006, 112.

93 EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Rn. 35.

94 Anders allerdings EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 129 ff.

95 EuGH v. 2. 2. 1988, 24/86, *Blaizot*, *Slg* 1988, 379, Rn. 29; EuGH v. 4. 5. 1999, C-262/96, *Sürül*, Rn. 109.

96 *Dautzenberg*, *RIW-Kommentar*, *RIW* 2005, 959 (960).

97 *Kokott/Henze*, *NJW* 2006, 180.

98 *Vogel*, *StuW* 2005, 373 (377).